

8. Juni 2010/Steuerrecht

Das BMF-Schreiben zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften

von Dr. Hans-Georg Berg und Dr. Rolf Schmich

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat unter dem Datum vom 16. April 2010 (IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. 2010 I, S. 354) das lang erwartete Schreiben über die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften erlassen. Der Entwurf des Schreibens wurde bereits im Jahre 2007 vom BMF mit der Bitte um Stellungnahme veröffentlicht. Die amtliche Veröffentlichung des Schreibens wurde aber im Hinblick auf mehrere, von dem Bundesfinanzhof (BFH) zu entscheidende Verfahren immer wieder zurückgestellt. Allerdings wurden die Erkenntnisse der nunmehr ergangenen Urteile zu einem großen Teil nicht berücksichtigt, was partiell einem faktischen Nichtanwendungs-Erlass gleich kommt.

Das nun veröffentlichte Schreiben versucht die in diesem Zusammenhang auftretenden Fragen umfassend zu klären und nimmt dabei auch Stellung zu Sondervergütungen und dem neu eingeführten § 50d Abs. 10 EStG. Das Schreiben verweist hierbei zur Erläuterung auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und dessen Kommentierung (OECD-MK). Einige für die Praxis wichtige Aussagen, Konsequenzen und verbleibende Unklarheiten des Schreibens sollen nachfolgend dargestellt werden.

1. Allgemeine Grundsätze

In Deutschland gilt bezüglich Personengesellschaften das steuerliche **Transparenzprinzip**. Eine Personengesellschaft ist danach selbst weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig, sondern die von ihr erzielten Einkünfte werden ihren Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Eine Ausnahme hiervon gilt lediglich hinsichtlich der Gewerbesteuer.

Aus deutscher steuerlicher Sicht werden Personengesellschaften weiter danach unterschieden, ob sie

vermögensverwaltend oder gewerblich tätig sind. Gewerbliche Personengesellschaften werden auch als Mitunternehmerschaft bezeichnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG gelten zudem auch sog. gewerblich geprägte und gewerblich infizierte Personengesellschaften als gewerblich, d.h. hier wird die Gewerblichkeit gesetzlich fingiert.

Ob eine **ausländische Gesellschaft** als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Es muss ein Rechtstypenvergleich angestellt werden, wobei die Einordnung nach dem Zivil- oder Steuerrecht des jeweiligen Ansässigkeitsstaates der Personengesellschaft nicht relevant ist. Hierzu wird weiter auf die Ausführungen im BMF-Schreiben zu US-amerikanischen LLCs (vom 19. März 2004, BStBl. 2004 I, S. 411) verwiesen.

Personengesellschaften sind im Grundsatz mangels eigener Einkommen-, bzw. Körperschaftsteuerpflicht keine ansässigen Personen im Sinne der DBA und somit nicht abkommensberechtigt. Dies sind vielmehr die Gesellschafter der Personengesellschaft, sodass auf das für den jeweiligen Gesellschafter anwendbare DBA abzustellen ist.

Das BMF lässt hier hinsichtlich deutscher Abzugsteuern jedoch eine Ausnahme zu: So soll eine Entlastung von Abzugsteuern nach dem DBA (mit dem Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft) dann gewährt werden, wenn die Einkünfte nach dem Recht des Sitzstaates der Personengesellschaft als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind. Die bislang im o.g. BMF-Schreiben zu US-amerikanischen LLCs vertretene gegenteilige Ansicht wurde damit aufgegeben. Sie hieraus ergebende Folgefragen (z.B. Kapitalertragsteuerreduzie-

zung entsprechend wie bei Kapitalgesellschaften?) bleiben jedoch unbeantwortet. Weitere Besonderheiten in bestimmten DBA werden in der Anlage zu dem BMF-Schreiben dargestellt.

2. Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA

Ein Schwerpunkt des Schreibens behandelt die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Personengesellschaft Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-MA erzielt. Diese Frage ist von erheblicher Bedeutung, da Unternehmensgewinne nach den DBA in dem Staat besteuert werden können, in dem das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit durch eine Betriebsstätte ausübt. Ist Deutschland Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, ist der ihm zuzurechnende Gewinn der Personengesellschaft in einer ausländischen Betriebsstätte regelmäßig (ggf. unter Progressionsvorbehalt) in Deutschland freizustellen.

Hier ist unstreitig, dass die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ein Unternehmen des Mitunternehmers in diesem Sinne darstellt. Fraglich ist aber, ob Art. 7 OECD-MA auch für vermögensverwaltende, jedoch aus nationaler Sicht gewerblich geprägte Personengesellschaften gilt.

Nach Ansicht des BMF sollen die Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ im Sinne des Art. 7 OECD-MA, nicht nur die Gewinne originär gewerblicher, sondern auch die Gewinne gewerblich geprägter (sowie gewerblich infizierter) Personengesellschaften erfassen. Dies soll auch für die Frage der Sondervergütungen gelten.

Trotz (der zugegebenermaßen relativ unbestimmten) Definition des Unternehmens in Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA stellt das BMF hier auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ab, wonach im Abkommen *nicht definierte* Ausdrücke nach dem Recht des Anwenderstaates auszulegen sind. Überzeugend ist das nicht. Diese Frage wurde von den Finanzgerichten bislang anders entschieden und auch im Schrifttum wird einer solchen innerstaatlichen Auslegung vielerorts widersprochen. Danach stellt die bloße Vermögensverwaltung auch dann kein Unternehmen im Sinne des Art. 7 OECD-MA dar, wenn die Personengesellschaft aus deutscher steuerlicher Sicht gewerblich geprägt (oder infiziert) ist. Derzeit sind drei der Ansicht des BMF widersprechende Entscheidungen der Finanzgerichte beim BFH anhängig, so dass abzu-

warten bleibt, ob auch der BFH dem BMF insoweit widerspricht - überraschend wäre dies keinesfalls.

Relevant ist diese Frage auch deshalb, weil nach mittlerweile herrschender Meinung Personengesellschaften (inländische wie ausländische) auch durch ausländische Kapitalgesellschaften gewerblich geprägt werden können, sodass der Steuerpflichtige insoweit einen gewissen Gestaltungsspielraum hat.

Abschließend wird klargestellt, dass auch Gewinnanteile aus **atypisch stillen Beteiligungen** zu den Unternehmensgewinnen zählen. Das diesbezügliche Schreiben vom 28. Dezember 1999 (BStBl. 1999 I, S. 1121) wurde ausdrücklich aufgehoben.

3. Betriebsstätte der Personengesellschaft

Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur dann im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat **durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt** (Artikel 7 Absatz 1 OECD-MA) und die Gewinne **dieser Betriebsstätte zugerechnet werden** können.

Das BMF stellt zunächst nochmals klar, dass eine Betriebsstätte einer rein vermögensverwaltenden (nicht gewerblich geprägten) Personengesellschaft mangels einer Unternehmenstätigkeit nicht unter Art. 7 OECD-MA fällt.

Umgekehrt soll allein das Bestehen einer gewerblichen Personengesellschaft nicht automatisch zur Annahme einer Betriebsstätte führen, sondern dies soll richtigerweise nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen sein. Allerdings ist insoweit Vorsicht geboten. Nach Ansicht des BFH hat jedes Unternehmen zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, der wohl im Zweifel alle Gewinne des Unternehmens zugerechnet werden müssen; es soll jedenfalls kein „floating income“ geben, d.h. Einkommen, das keiner Betriebsstätte zuzurechnen ist. Insoweit ist nicht ganz klar, ob und inwieweit das BMF hiervon abweichen will.

4. Deutschland als Betriebsstättenstaat (Inbound-Fälle)

Deutschland kann den Gewinnanteil eines im Ausland ansässigen Gesellschafters einer (inländischen oder ausländischen) Personengesellschaft nach nationalem Recht nur besteuern, wenn die gewerblich (tätige oder geprägte) Personengesellschaft im Inland über eine Betriebsstätte oder ggf. einen ständigen Vertreter verfügt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 (a) EStG)

und damit der Gesellschafter beschränkt steuerpflichtig ist. Abkommensrechtlich darf Deutschland hier nach Art. 7 OECD-MA besteuern.

Hierbei ist zu beachten - wenn dies auch nicht in dem BMF-Schreiben angesprochen wird -, dass die beschränkte Steuerpflicht sich nicht auf ausländische Einkünfte der Personengesellschaft erstreckt, die nicht der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Diese sind in Deutschland nicht steuerbar (vgl. Tz. 1.1.5.5 des Betriebsstätten-Erlasses).

Die beschränkte Steuerpflicht (und das Besteuerungsrecht Deutschlands nach Art. 13 OECD-MA) erstreckt sich auch auf Gewinne aus

- der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens einer Betriebsstätte,
- der Veräußerung oder Aufgabe der Betriebsstätte selbst sowie
- der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft, soweit er auf die inländische Betriebsstätte entfällt. Die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft gilt als Veräußerung der (anteiligen) einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft, - allerdings wird gem. § 16 EStG nur ein Veräußerungsgewinn ermittelt.

Eine steuerpflichtige Betriebsaufgabe (Aufgabe der Betriebsstätte) liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft wegfallen oder eine (nicht gewerblich geprägte) Personengesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit mehr ausübt.

Gewinne einer ausländischen gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft können im Inland nur dann der **Gewerbsteuer** unterworfen werden, wenn die Personengesellschaft im Inland eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinne zuzurechnen sind. Ein ständiger Vertreter in Deutschland löst dagegen keine Gewerbesteuerpflicht aus.

Das BMF-Schreiben verweist weiter auf die spezielle Vorschrift des § 49 Absatz 1 Nr. 2 (f) EStG, wonach laufende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie damit zusammenhängende Veräußerungsgewinne auch ohne Betriebsstätte bzw. ständigen Vertreter beschränkt steuerpflichtig sind. Für diese Einkünfte besteht nach Art. 6 Abs. 4 bzw. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA ein inländisches Besteuerungsrecht.

5. Deutschland als Ansässigkeitsstaat (Outbound-Fälle)

Ist ein im Inland Ansässiger an einer (inländischen oder ausländischen) Personengesellschaft beteiligt, die im Ausland über eine Betriebsstätte verfügt (anteilige Betriebsstätte des inländischen Gesellschafters), hat der ausländische Betriebsstättenstaat nach Art. 7 OECD-MA ein Besteuerungsrecht für die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne und Deutschland hat diese nach dem Methodenartikel grundsätzlich (ggf. unter Progressionsvorbehalt) freizustellen.

Diese Freistellung steht allerdings unter - nach Maßgabe des BMF-Schreibens - strikten Voraussetzungen, die nachfolgend kurz beleuchtet werden.

a) Funktionale Zuordnung zur Betriebsstätte

Zunächst müssen die den Einkünften zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter (Beteiligungen, Forderungen, Rechte oder Vermögenswerte) tatsächlich zu einer Betriebsstätte gehören, durch die ein Unternehmen seine Tätigkeit im Vertragsstaat ausübt. Die tatsächliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einer Betriebsstätte ist jedoch nach der Rechtsprechung des BFH nur gegeben, wenn das Wirtschaftsgut in einem **funktionalen Zusammenhang** mit der Tätigkeit der Betriebsstätte steht. Die Zuordnung zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte durch den Steuerpflichtigen kann zwar ein Indiz für den funktionalen Zusammenhang sein. Das setzt aber voraus, dass das Wirtschaftsgut von der Betriebsstätte tatsächlich genutzt wird und zu ihrem Betriebsergebnis beiträgt.

Gerade bei der **Zuordnung einer Beteiligung** zur ausländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft werden durch das BMF hohe Anforderungen gestellt. So kann eine funktionale Zuordnung einer Beteiligung nicht allein durch die zivilrechtliche Übertragung auf die Personengesellschaft (ins Gesamthandseigentum) begründet werden; nach dem vom BMF dargestellten Beispiel muss die Beteiligung vielmehr „*tatsächlich-funktionale Bedeutung*“ oder „*sonstige positive Effekte*“ für die Personengesellschaft haben - in der Praxis ist das wohl nur selten nachweisbar, insbesondere da eine Geschäftsführungsfunktion der Personengesellschaft nach Ansicht des BMF (und insoweit wohl entgegen der Rechtsprechung) hierfür nicht ausreichen soll.

b) *Aktivitätsvorbehalt*

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns kann ausgeschlossen sein, wenn sie nach dem jeweils anzuwendenden DBA (z.B. im DBA mit der Schweiz) von der Art der Tätigkeit der ausländischen Betriebsstätte (Personengesellschaft) abhängig gemacht wird, aus der die Betriebsstätte ihre Einkünfte erzielt (Aktivitätsklauseln der DBA). Schließt das DBA die Freistellung aus, ist der anteilige Gewinn in Deutschland steuerpflichtig und die gezahlten ausländischen Steuern sind anzurechnen.

c) *§ 20 Abs. 2 AStG*

Gemäß § 20 Absatz 2 AStG können auch „passive“ Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft oder Beteiligungen von Inländern an einer „passiven“ ausländischen Personengesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG unterliegen, sodass wiederum keine Freistellung der ausländischen Einkünfte in Deutschland erfolgt. Die Rechtsfolge tritt ungeachtet des Umfangs der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die über eine entsprechende ausländische Betriebsstätte verfügt, ein. Gezahlte ausländische Steuern sind anrechenbar oder können alternativ bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages abgesetzt werden.

d) *DBA-Rückfallklauseln*

Die Freistellung eines anteiligen Unternehmensgewinns aufgrund DBA kann aufgrund einer sog. „Rückfallklausel“ (*Subject-to-tax Klausel*) entfallen. Nach Ansicht des BMF enthalten gegenwärtig folgende DBA eine (wirksame) Rückfallklausel:

- Italien (Absatz 16 Buchstabe d des Protokolls zum Abkommen; vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007, BStBl. 2008 II S. 953),
- USA 1989 (Artikel 23 Absatz 2 letzter Satz),
- USA i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 (Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b zweiter Halbsatz), sowie
- Dänemark, Neuseeland, Norwegen und Schweden.

Angesichts der durch die wechselhafte Rechtsprechung des BFH verursachten Unsicherheiten stellt das BMF ein dringend notwendiges gesondertes BMF-Schreiben zu Rückfallklauseln in Aussicht. Unklar ist derzeit auch, inwieweit insoweit existierende

OFD-Verfügungen weiter angewendet werden können

e) *Nationale Rückfallklausel*

Auch wenn das jeweilige DBA keine Rückfallklausel enthält, ist der (anteilige) Unternehmensgewinn nicht freizustellen, wenn er nach dem Recht des Quellenstaates nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehört, weil der Gesellschafter **nur beschränkt steuerpflichtig** ist (§ 50 d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG). Hier geht das BMF in dem von ihm genannten Beispiel 1 zudem – und auch das im Gegensatz zur Rechtsprechung – davon aus, dass bereits eine **teilweise Nichtbesteuerung** einer Einkunftsart (im Beispielsfall Lizenz Einkünfte einer Betriebsstätte) zur Anwendung der Vorschrift führt. Ist der anteilige Unternehmensgewinn dagegen allgemein steuerbefreit (d.h. auch für unbeschränkt Steuerpflichtige) oder erhebt der Betriebsstättenstaat generell keine Steuern vom Einkommen, ist die Vorschrift auch nach dem BMF-Schreiben nicht anwendbar.

Die Vorschrift stellt einen klaren sog. *Treaty Override* dar. Sie nimmt nicht nur die von den DBA gewährte Steuerfreistellung wieder zurück, sie negiert zudem die autonome Entscheidung des Quellenstaats, bestimmte Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger nicht zu besteuern (und widerspricht damit auch Nr. 34 OECD-MK zu Art. 23). Die Verfassungsmäßigkeit der Norm wird daher zu Recht angezweifelt.

f) *Qualifikationskonflikte*

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns kann auch ausgeschlossen sein, wenn der Quellenstaat von seinem Besteuerungsrecht keinen oder nur eingeschränkten Gebrauch macht und dies die Folge eines Qualifikationskonflikts ist. Das BMF-Schreiben legt hierzu ausführlich die bereits bekannten Positionen der Finanzverwaltung zu den verschiedenen Problembereichen dar.

Qualifikationskonflikte können zu einer Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) oder einer Doppelfreistellung (negativer Qualifikationskonflikt – sog. *weiße Einkünfte*) führen. Sie resultieren aus einer nicht übereinstimmenden Anwendung der Vorschriften eines DBA durch die Vertragsstaaten; dies kann unterschiedliche Ursachen haben:

- In- und ausländische Finanzbehörden gehen von einer unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilung aus.

- In- und ausländische Finanzbehörden wenden unterschiedliche Abkommensbestimmungen an, weil sie die Abkommensbestimmungen selbst unterschiedlich auslegen.
- In- und ausländische Finanzbehörden wenden unterschiedliche Abkommensbestimmungen an, weil sie entsprechend Artikel 3 Absatz 2 OECD-MA Abkommensbegriffe nach ihrem nationalen Recht auslegen.

Hierzu unterscheidet das BMF weiter zwischen Abkommen, die bei Qualifikationskonflikten den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vorsehen (*Switch-over Klausel*) und Abkommen, die hierzu keine speziellen Regelungen vorsehen.

Beinhaltet das anwendbare DBA eine **Switch-over Klausel**, wird eine nach einem Verständigungsverfahren verbleibende Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) regelmäßig durch Anrechnung der ausländischen Steuer vermieden. Besteuert der andere Vertragsstaat die an sich in Deutschland freigestellten Einkünfte nicht oder nur zu einem reduzierten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt), so unterbleibt die Freistellung dieser Einkünfte und eine etwaige ausländische Steuer wird angerechnet. Zur Anwendbarkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG schweigt das BMF-Schreiben; hier ist fraglich, ob diese Vorschrift im Falle des Nichteingreifens der DBA-Klausel, als Auffangtatbestand angewendet werden darf.

Im Falle eines DBA **ohne Switch-over Klausel** wird bei einer drohenden Doppelbesteuerung nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens die Anrechnung der ausländischen Steuer wegen des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit in Betracht gezogen.

Beruhet eine Doppelbesteuerung auf der Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen durch die Vertragsstaaten, wird die Doppelbesteuerung nach der Methode vermieden, die sich nach dem Methodenartikel für die Einkunftsart ergibt, die der Quellenstaat anwendet.

Bei einer Nichtbesteuerung/Niedrigbesteuerung im Ausland verweist das BMF-Schreiben lediglich auf die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG, wonach die Freistellung in Deutschland unterbleibt. Die Vorschrift ist im Übrigen auch auf alle Alt-Jahre betreffenden Steuerfestsetzungen anwendbar, die noch nicht bestandkräftig sind.

6. Unterschiedliche Einordnung einer ausländischen Personengesellschaft

a) *Behandlung im Ausland als Körperschaft*

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als Körperschaft behandelt, hat dies auf die deutsche Besteuerung nach den o.g. Grundsätzen zunächst keine Auswirkung.

Der andere Vertragsstaat besteuert jedoch die Gesellschaft als Körperschaft mit ihrem Gewinn und erhebt im Ausschüttungsfall ggf. eine Quellensteuer, deren Höhe nach dem jeweiligen DBA ggf. begrenzt ist. Soweit die Freistellung der anteiligen Einkünfte des inländischen Gesellschafters nach dem jeweils anzuwendenden Methodenartikel entfällt (vgl. 5.), ist die anteilige auf den Gewinn der Gesellschaft erhobene ausländische Steuer nach § 34 c Absatz 1 bzw. 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen.

Eine Anrechnung bzw. ein Abzug der Quellensteuer auf die Ausschüttung entfällt jedoch, da aus deutscher Sicht die Ausschüttungen steuerlich nicht relevante Entnahmen darstellen, die nicht besteuert werden.

b) *Behandlung in Deutschland als Körperschaft*

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Körperschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als steuerlich transparente Personengesellschaft behandelt, führt dies dort zur Besteuerung der im Inland ansässigen Gesellschafter mit ihrem Anteil am Gewinn der Gesellschaft, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt.

Nach deutschem Steuerrecht werden die Gesellschafter grundsätzlich (Ausnahme: Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG), nur besteuert, soweit sie Ausschüttungen/Entnahmen beziehen. Solche Einkünfte sind abkommensrechtlich Einkünfte i. S. d. Artikels 21 Absatz 1 OECD-MA (Andere Einkünfte), da die Personengesellschaft keine im ausländischen Staat ansässige Gesellschaft ist (Artikel 4 Absatz 1, 10 Absatz 1 OECD-MA) und dürfen dementsprechend regelmäßig in Deutschland besteuert werden. Allerdings sollte hier bei natürlichen Personen das Teileinkünfteverfahren (oder ggf. § 32d EStG) oder bei Kapitalgesellschaften § 8b Abs. 1 KStG anwendbar sein.

Auf Ausschüttungen fällt ausländische Quellensteuer regelmäßig nicht an, da nach der Wertung des aus-

ländischen Rechts die Verteilung des Gewinns kein Besteuerungstatbestand ist.

7. Sondervergütungen

Die Behandlung von Sondervergütungen (z. B. Darlehenszinsen oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eines geschäftsführenden Gesellschafters) in internationalen Sachverhalten kann wohl ohne Übertreibung als eines der in Deutschland meist diskutierten Themen im internationalen Steuerrecht betrachtet werden.

In der Vergangenheit wurden die Sondervergütungen von der Rechtsprechung den Unternehmensgewinnen i. S. des Art. 7 OECD-MA zugeordnet. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass mangels ausdrücklicher Regelung für die Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates heranzuziehen sei. Diese Rechtsprechung hat der BFH jedoch im Jahr 2007 aufgegeben und vertritt seitdem eine autonome Abkommensauslegung. Sondervergütungen werden somit den jeweils einschlägigen Abkommensbestimmungen zugerechnet, außer im DBA ist ein Betriebsstättenvorbehalt enthalten und die betreffenden Einkünfte generierenden Rechte und Vermögenswerte gehören tatsächlich zu der Betriebsstätte.

Soweit die Rechtsprechung.

Der Gesetzgeber hat auf Initiative des BMF hierauf reagiert und mit der Einführung des § 50d Abs. 10

EStG im JStG 2009 versucht, diese autonome abkommenrechtliche Auslegung auszuhebeln, indem Sondervergütungen für Zwecke eines DBA als Unternehmensgewinne fingiert werden. Diese Vorschrift ist auf alle nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen anwendbar. Ob dies gelungen ist, wird anhaltend diskutiert und wohl letztendlich durch den BFH entschieden werden müssen.

Das BMF-Schreiben geht nun wie nicht anders zu erwarten war, davon aus, dass gemäß § 50d Abs. 10 EStG Sondervergütungen im Inbound- wie in Outbound-Fällen unter Art. 7 OECD-MA fallen.

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat, sind die Sondervergütungen deshalb grundsätzlich als Betriebsstättengewinne von der deutschen Besteuerung auszunehmen, allerdings nur, wenn der andere Staat die Vergütungen auch tatsächlich besteuert. Ansonsten entfällt die Freistellung in Deutschland entweder durch eine Switch-over Klausel im DBA oder gemäß § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG (siehe dazu oben 5. f).

Im Inbound-Fall sind die Vergütungen Teil des in Deutschland steuerpflichtigen Betriebsstättengewinns. Sollte der ausländische Staat die Vergütungen (z.B. Zinsen) auch besteuern, obliegt diesem die Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Diese Mandanteninformation beinhaltet lediglich eine unverbindliche Übersicht über das in ihr adressierte Themengebiet. Sie ersetzt keine rechtliche Beratung. Als Ansprechpartner zu dieser Mandanteninformation und zu Ihrer Beratung stehen gerne zur Verfügung:

Dr. Hans-Georg Berg
+49.621.4257 207
Hans-Georg.berg@sza.de

Dr. Rolf Schmich
+49.621.4257 102
Rolf.Schmich@sza.de

SZA SCHILLING, ZUTT & ANSCHÜTZ RECHTSANWALTS AG

D-68165 Mannheim, Otto-Beck-Str. 11
D-68027 Mannheim, Postfach 10 27 50
Telefon: + 49 (0) 621 4257 0
Telefax: + 49 (0) 621 4257 280

WWW.SZA.DE